



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.726373/2019-02
ACÓRDÃO	2301-011.729 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal, observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício e conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria estranha à lide, e, na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 02/16) lavrado contra o sujeito passivo acima identificado referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa correspondentes à parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT, conforme detalhado no Relatório Fiscal (e-fls. 18/49).

Por bem resumirem os fatos descritos pela autoridade lançadora, reproduzo os seguintes excertos do relatório do acórdão recorrido (e-fls. 675/677):

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa autuada não declarou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, relativas ao período de 01/2015 a 12/2017, a remuneração paga ao segurado Salmon Martins Vianna Junior. O referido segurado passou a integrar formalmente o quadro de funcionários da autuada em 01/08/2016, exercendo a função de gerente de comercialização, marketing e comunicação (CBO nº 01423). Contudo, desde 2013, o sr. Salmon já se identificava como diretor da empresa, embora ainda não constasse da folha de pagamento, conforme demonstram uma série de vídeos extraídos da plataforma “Youtube”, datados de 2013. Nos vídeos, o sr. Salmon é apresentado como Diretor Comercial da Posigraf.

Antes de ser formalmente contratado como empregado, o sr. Salmon prestou serviços à autuada por meio da empresa STJR Representações Comerciais Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 04.665.719/0001-00. Durante os anos de 2015 a 2017, a STJR emitiu notas fiscais exclusivamente para a Posigraf. A escrituração contábil da STJR revela que, no período citado, a empresa não incorreu em custos ou despesas operacionais. Apenas há o registro de pagamento ao contador Walter Fernando Briceno Moreyra, que assinou a segunda alteração contratual. Além disso, há o registro das receitas obtidas com as comissões do que vendeu pela Posigraf. Não houve registro de retiradas de pro-labore. A empresa não possui bens registrados em seu nome, não paga aluguéis, nem possui pessoal contratado, uma vez que apresentou GFIP sem movimento ao longo do período objeto do lançamento.

As intimações e informações enviadas à STJR eram recebidas pelo contador, sr. Walter, uma vez que a sede da empresa estava localizada no mesmo endereço em que o contador exercia as suas atividades.

Intimado a manifestar-se sobre os fatos narrados, Salmon não apresentou resposta às intimações. O contador, que recebeu as intimações encaminhadas à STJR, também não se manifestou. O endereço eletrônico de Salmon, constante dos dados cadastrais da STJR, é o salmon.posigraf@terra.com.br.

O Relatório Fiscal afirma que os elementos caracterizadores da relação de emprego encontravam-se presentes na prestação de serviços de Salmon, tendo a empresa STJR sido utilizada para descaracterizar o pagamento de comissões à pessoa física. Tais características encontram-se demonstradas no contrato de trabalho mantido entre Salmon e a autuada no período de 01/08/2016 a 23/01/2018. Nesse período, o contrato entre a autuada e a STJR, que tem por objeto a prestação de serviços de representação comercial, vigorou concomitantemente ao vínculo de emprego mantido com Salmon.

No período do lançamento, a conta 1154 – adiantamento de viagens – contém lançamentos contábeis de adiantamentos feitos ao sr. Salmon. A conta Despesas operacionais registra, desde 08/01/2015, valores relativos a despesas com energia elétrica, manutenção de veículos e gastos com representantes, sendo que estes gastos se estenderam durante o período em que vigorou o contrato de trabalho com o sr. Salmon. A conta 115401 - adiantamentos de viagens a funcionários registra pagamentos fixos mensais, o que demonstra a realização de atividades externas nas quais realizava a venda de serviços da Posigraf.

Diante desses fatos, concluiu a fiscalização que a STJR possuía existência apenas figurativa, não possuindo custos e despesas típicos de uma empresa que possui estabelecimento constituído. Assim, a atividade de gerente (como empregado) e de representante comercial pessoa jurídica se confundem, restando evidenciado que o vínculo empregatício não teve início em 01/08/2016, tal qual formalmente registrado, vigorando ao longo de todo o período objeto do lançamento.

Do grupo econômico.

De acordo com o § 7º da cláusula 6ª da 5ª alteração e consolidação do Contrato Social da empresa autuada, ela é parte integrante de grupo econômico que inclui expressamente as empresas CESA - Complexo de Ensino Superior Arthur Thomas Ltda., Positivo Educacional Ltda., Centro de Estudos Superiores Positivo Ltda., Sociedade Educacional Posiville Ltda. e Centro Educacional Opção Única Ltda. O inciso I do art. 124 do CTN e o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, preveem a responsabilidade tributária solidária entre as empresas integrantes de grupo econômico. Por essa razão, as empresas acima mencionadas foram incluídas no pólo passivo da autuação, na condição de responsáveis solidárias.

Das infrações por descumprimento de obrigações acessórias.

O Relatório Fiscal descreve ainda o descumprimento de obrigações tributárias acessórias por parte da autuada, uma vez que ela não incluiu a remuneração paga ao segurado Salmon Martins Vianna Junior (correspondente aos valores das notas fiscais emitidas pela empresa STJR) nas folhas de pagamento do período de

01/2015 a 12/2017, bem como por não ter registrado na contabilidade os valores relativos aos pagamentos efetuados ao segurado nesse mesmo período. As multas decorrentes das infrações acima referidas, contudo, encontram-se lançadas no processo administrativo nº 10920.726418/2019-31.

A Impugnação única apresentada pela contribuinte e pelos responsáveis solidários (e-fls. 165/201) foi julgada Procedente em Parte pela 6ª Turma da DRJ/SDR em decisão assim ementada (e-fls. 673/691):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA PARTE.

A caracterização da responsabilidade tributária solidária entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico exige a demonstração de que as empresas que o compõem, embora tenham cada uma delas personalidade e patrimônio próprios, combinam recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, participando de atividades ou empreendimentos comuns. Inexistem nos autos elementos suficientes para demonstrar o interesse comum entre a empresa autuada e as demais empresas citadas no relatório fiscal. No mesmo sentido, inexistem nos autos elementos comprobatórios de que o trabalhador mencionado no Relatório Fiscal tenha efetivamente prestado serviços para as demais empresas integrantes do grupo econômico.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. “PEJOTIZAÇÃO”.

Constatado que, embora formalmente tenha havido a contratação de uma pessoa jurídica, a prestação de serviços se deu por meio de uma pessoa física e que encontravam-se presentes todos os pressupostos da relação de emprego, impõe-se o reconhecimento da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias. Nessa hipótese, o auditor da RFB pode, para fins tributários apenas, desconsiderar o vínculo pactuado com a pessoa jurídica e enquadrar o trabalhador como segurado empregado, conforme previsto no artigo 229, §2º do Decreto 3.048/99, desde que demonstrada a presença dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. SUBORDINAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE.

A pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração insere-se no rol dos segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado. A subordinação é, entre os elementos fático-jurídicos que caracterizam a relação de emprego, aquele que recebe maior importância doutrinária na comparação entre o trabalho com vínculo empregatício e as demais formas de trabalho. É esse o elemento que, no plano concreto, efetivamente caracteriza as relações de emprego. Inexistindo nos autos provas do exercício, por parte da empresa autuada, do poder diretivo das atividades laborais do segurado em parte do período lançado, não há como se afirmar a presença da subordinação e, conseqüentemente, impõe-se a nulidade do lançamento.

NOTAS FISCAIS CANCELADAS. LANÇAMENTO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Demonstrado pelo contribuinte que algumas das notas fiscais inseridas na base de cálculo das contribuições lançadas foram canceladas, impõe-se a retificação do lançamento, para a exclusão dos valores correspondentes às notas fiscais canceladas e redução proporcional da importância lançada.

Conforme indicado pela 6ª Turma da DRJ/SDR, o acórdão foi submetido a Recurso de Ofício em razão do disposto no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017.

Cientificada da decisão de primeira instância em 08/02/2020 (e-fls. 719), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 09/03/2020 (e-fls. 725/755) reapresentando os argumentos de sua Impugnação a seguir sintetizados.

- 1) Ilegitimidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre valores em discussão na Justiça do Trabalho.
 - Aduz que os valores que estão sendo considerados como base de cálculo para contribuição previdenciária objeto da presente autuação, decorrentes de comissões pagas pela Posigraf à empresa Salmon Representações, também são objeto das Ações Reclamatórias Trabalhistas nº 0000580-47.2019.5.09.0015 e nº 0000905-22.2019.5.09.0015. Alega que, se o vínculo empregatício e o caráter salarial das comissões pagas pela Posigraf à empresa Salmon Representações em prol da pessoa física do Sr. Salmon forem reconhecidos na Justiça do Trabalho, já naqueles autos a empresa será condenada a realizar o pagamento das contribuições previdenciárias correspondentes.
 - Defende que a competência para a cobrança das referidas contribuições é da Justiça do Trabalho, nos termos do art. 114, VIII, da Constituição Federal.
- 2) Inexistência de fato gerador para a contribuição previdenciária – Validade do contrato formalizado com a empresa Salmon Martins Vianna Junior Representações Comerciais.
 - Expõe que, mesmo tendo reconhecido como válido o contrato de representação comercial a fim de afastar suposto vínculo de emprego com relação ao período de 01/2015 a 07/2016, a DRJ entendeu pela manutenção da exigência fiscal com relação aos períodos subsequentes, após a contratação do Sr. Salmon como Gerente Comercial, sob o argumento de que havia confusão entre as duas atividades (a de Gerente Comercial da pessoa física e a de representação comercial da pessoa jurídica). Dessa forma, considerou como salário e, conseqüentemente, fato gerador da contribuição previdenciária, todos os valores pagos a título de comissões à Salmon Martins Vianna Junior Representações Comerciais entre 08/2016 e 12/2017.
 - Reconhece que, após 08/2016, o Sr. Salmon teve dupla atividade e relação jurídica com a Posigraf, mas afirma que tais atividades sempre foram bem delimitadas e que, no desempenho das atribuições de representante

comercial, nunca houve a presença de subordinação, pois todo o seu desenvolvimento se deu nos termos da Lei de Representação Comercial (Lei nº 4.886/1965).

- Sustenta que o contrato de representação comercial após a contratação do Sr. Salmon como Gerente Comercial permaneceu exatamente o mesmo, com as mesmas regras estabelecidas desde o início da parceria, não havendo qualquer motivo para que seja invalidado.
 - Expõe que, em 01/2018, devido a questões de compliance da Posigraf, ocorreu a rescisão do contrato de trabalho do Sr. Salmon, regido pela CLT, haja vista que as duas atividades (Representante Comercial e Gerente Comercial) poderiam, em algum momento, ser conflitantes. Reitera, contudo, que as atividades são distintas e não se confundem.
 - Indica a juntada de documentos com o intuito de fornecer a descrição do cargo de Gerente Comercial e as atividades a ele atribuídas e de demonstrar que, mesmo após a rescisão do contrato de trabalho com o Sr. Salmon e ainda durante o curso do contrato de representação comercial com a empresa Salmon Representações, a Posigraf contratou, em substituição ao Sr. Salmon, um novo Gerente Comercial.
 - Alega que não há vedação legal para que a atividade de representação comercial se dê exclusivamente para uma pessoa jurídica e para que a empresa representada reembolse as despesas da empresa representante.
- 3) Remuneração a ser considerada no caso de manutenção do vínculo no período de 08/2016 a 12/2017.
- Aduz que, caso mantido o Auto de Infração nos termos do acórdão proferido pela DRJ, seria considerado que o Sr. Salmon, na qualidade de Gerente Comercial, teria percebido salários mensais médios de R\$ 620.832,09, o que seria completamente desarrazoado.
 - Registra que, a fim de comprovar que não é razoável se considerar como salário os valores pagos à título de comissões, juntou à Impugnação documentos formais da contratação do diretor geral da empresa, como empregado ocupante do mais alto cargo, cujo salário mensal em 2018 era de R\$ 51.706,95.
 - Caso este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entenda que está configurada a relação de emprego com relação à atividade de representação comercial no período após a formalização do contrato de trabalho de Gerente Comercial, de 08/2016 a 12/2017, requer que o reconhecimento do vínculo empregatício se restrinja às atividades administrativas e internas e que sejam considerados como base de cálculo para a contribuição previdenciária dos terceiros os valores já pagos ao Sr. Salmon a título de salário.

Os responsáveis solidários também foram cientificados do acórdão de primeira instância (e-fls. 720/721, 723/724, 762), mas não apresentaram Recurso Voluntário.

Em 13/10/2021 a contribuinte protocolou petição requerendo a juntada da Ata de Conciliação formalizada nas Reclamações Trabalhistas nº 0000905-22.2019.5.09.0015 e nº 0000580-47.2019.5.09.0015 (e-fls. 765/769).

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora.

Recurso de Ofício

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, impõe-se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 103, de adoção obrigatória por seus Conselheiros:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No presente caso, deve ser aplicado o disposto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Tendo em vista que o julgamento de primeira instância exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante inferior ao piso definido pela referida Portaria (e-fls. 3, 674), não deve ser conhecido o Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deixo de conhecer das questões referentes às contribuições destinadas a Terceiros por consistirem em matéria estranha ao presente processo.

O litígio a ser examinado por este Colegiado restringe-se às contribuições previdenciárias apuradas para o período de 08/2016 a 12/2017. O lançamento referente às competências 01/2015 a 07/2016 foi integralmente afastado no julgamento de primeira instância, assim como a responsabilidade de todos os sujeitos passivos solidários relacionados no Auto de Infração.

A recorrente alega, inicialmente, que a competência para a cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre os valores em discussão nas Reclamações Trabalhistas nº 0000580-47.2019.5.09.0015 e nº 0000905-22.2019.5.09.0015 é da Justiça do Trabalho e não da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O Colegiado a quo se manifestou sobre o tema, cabendo reproduzir os seguintes excertos do acórdão recorrido (e-fls. 683/685):

O crédito relativo às contribuições previdenciárias e às contribuições para outras entidades e fundos possui natureza tributária, sujeitando-se, em consequência, ao princípio da indisponibilidade. Esse crédito tem por sujeito ativo o ente público federal (União) e decorre da obrigação principal surgida com a concretização da hipótese de incidência prevista na lei (fato gerador).

Nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, quando o Auditor da RFB, no exercício da sua atividade funcional, depara-se com circunstâncias de fato que amoldam-se à hipótese de incidência legalmente prevista, ele é obrigado a efetuar o lançamento, para que se dê a constituição do crédito tributário.

A norma previdenciária incide no momento em que se dá a remuneração pelo trabalho não eventual, sob subordinação jurídica do tomador de serviços, sendo irrelevantes, para fins tributários, os contornos civis que tenham sido dados para formalizar a relação jurídica.

Isso porque, no campo do direito tributário, a verdade material deve prevalecer sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante essa possa até ser válida sobre o prisma formal. Nessa linha, a legislação previdenciária é cristalina no sentido de autorizar o fisco a realizar o enquadramento correto dos trabalhadores como segurados na categoria de empregado. Dispõe o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999:

“Art. 229 (...)

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º,

deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”

[...]

Assim, quando o Auditor identifica que a prestação de serviços por uma pessoa jurídica possui, na verdade, todos os indícios de uma relação de emprego entre o tomador e o prestador do serviço, não se pode esperar outro procedimento, que não a autuação fiscal.

[...]

Dessa forma, entendo que a verificação da presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, com vistas ao lançamento das contribuições previdenciárias devidas, é medida que se encontra no rol das competências da RFB.

Não merece reparos o acórdão recorrido.

No que tange à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para a cobrança de contribuições previdenciárias, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 assim dispõe:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Impõe-se observar ainda o que determina o art. 229, §2º, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), com redação dada antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 229. [...]

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Cumprе ressaltar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Verifica-se do acima exposto que, identificada a vinculação obrigatória de um trabalhador ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS, cabe à autoridade fiscal desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade, apurar as contribuições devidas.

No caso concreto, diante dos fatos narrados no Relatório Fiscal, o auditor constatou que nos serviços prestados por Salmon Martins Vianna Junior à contribuinte através da pessoa jurídica STJR Representações Comerciais Ltda estavam presentes os elementos necessários à caracterização da relação de emprego constantes do art. 12, I, da Lei nº 8.212/91 e apurou as contribuições sociais previdenciárias correspondentes.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

O reconhecimento de uma relação de emprego mascarada pela interposição de pessoa jurídica não importa em invasão de matéria reservada à Justiça do Trabalho. Como já exposto, a legislação autoriza a investigação da relação laboral pela autoridade fiscal para que esta identifique o correto enquadramento do trabalhador e proceda à cobrança dos tributos devidos. Evidenciada a simulação, o auditor tem o dever de descaracterizar a relação formal existente e considerar, para fins de lançamento tributário, a verdadeira relação entre o contribuinte e seus prestadores.

No que tange às ações trabalhistas nº 0000580-47.2019.5.09.0015 e nº 0000905-22.2019.5.09.0015 mencionadas na defesa, extrai-se dos autos que ambas foram ajuizadas por Salmon Martins Vianna Junior contra a contribuinte em 11/06/2019 e 05/09/2019, respectivamente, objetivando, na primeira, a declaração de nulidade do contrato de representação comercial e o consequente reconhecimento do vínculo empregatício na função de gerente comercial desde 21/09/2001 (e-fls. 356/390) e, na segunda, a reversão da justa causa aplicada na rescisão contratual encaminhada pela empresa em 17/07/2019 (e-fls. 620/638). Posteriormente à apresentação do Recurso Voluntário, a contribuinte protocolou petição requerendo a juntada da Ata de Conciliação formalizada nas referidas ações trabalhistas em 25/08/2021 (e-fls. 767/777).

Entendo, contudo, que os referidos acordos homologados na Justiça do Trabalho não têm efeito vinculante sobre o presente processo administrativo fiscal. Da leitura das Atas de Audiência acostadas pela recorrente, resta claro que não houve decisão nos processos trabalhistas quanto à existência ou não do vínculo empregatício pleiteado pelo autor das ações, mas sim uma

conciliação entre as partes sobre a quantia a ser paga pela reclamada para a celebração do acordo.

A matéria foi muito bem abordada pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess no Voto Vencedor do Acórdão nº 2401-006.890 de 10/09/2019, merecendo destaque os seguintes excertos, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

Pois bem. Em primeiro lugar, ao contrário do ponto de vista da I. Relatora, a decisão proferida pela Justiça do Trabalho que reconhece, ou que não reconhece, a relação de emprego em ação ajuizada pela pessoa física não tem o condão de irradiar efeitos vinculantes sobre o contencioso administrativo fiscal, até porque a Justiça Obreira não detém competência para proceder à revisão de lançamentos tributários, que estão submetidos à Justiça Comum (Federal ou Estadual).

A sentença em reclamação trabalhista não obriga que se adote o mesmo entendimento pelo órgão de jurisdição administrativa, apesar de possuir um efeito persuasivo, no sentido de estimular a abordagem uniforme para questões que mantenham uma afinidade de fundamentos para decidir.

Cabe assinalar que a Justiça especializada em matéria trabalhista avalia um determinado conjunto probatório, o qual não é, em qualquer caso, o mesmo trazido aos autos do processo administrativo fiscal, de modo que é lícito ao julgador exercer um juízo de valoração sobre as provas, desde que o faça de maneira fundamentada, o qual, nesse contexto, não estará adstrito à opinião prévia do magistrado da Justiça do Trabalho.

[...]

Não há dúvidas que a conciliação é um meio de composição de interesses que implica, via de regra, concessões mútuas, cabendo às partes fixar as bases do termo de acordo, em que desfrutem de liberdade para discriminar as parcelas integrantes do documento, assim como delimitar a expressão monetária de cada rubrica, desde que respeitados critérios aceitáveis do ponto de vista racional.

Embora a faculdade de abdicar direitos trabalhistas acabe sofrendo limitações no tocante à renúncia e/ou transação judicial e extrajudicial, mesmo depois da recente reforma trabalhista de 2017, é bastante comum a prática, em litígios trabalhistas, de homologação de conciliação sem reconhecimento de liame empregatício quando a parte reclamante não mostra sinais de vulnerabilidade sob a ótica da compreensão das consequências da disponibilidade sobre os direitos vindicados.

A celebração dos acordos na seara trabalhista pressupõe a vigilância da magistratura especializada, porém esta ocorre a partir de uma apreciação superficial da matéria, mormente em transação judicial na fase do conhecimento, com averiguação apenas se o acordo entabulado pelas partes não encontra vedação legal, contestando aquelas conciliações em que a vantagem econômica do reclamante é demasiadamente reduzida em face dos seus prováveis direitos

ou quando é aparente a vontade de fraudar direitos trabalhistas, convencido pelas circunstâncias da causa.

Muito diferente é o procedimento no âmbito do lançamento tributário, no qual a mera vontade das partes que declaram a inexistência de vínculo empregatício não prevalece sobre a realidade fática.

Realmente, com base nos princípios da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, com desconsideração do vínculo formal pactuado entre pessoas jurídicas, quando evidenciado que os trabalhadores efetivamente prestavam serviços como segurados empregados.

O liame tributário decorre da lei. A ocorrência do fato previamente descrito na lei, no antecedente da norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária. Nem mais, nem menos. Além de o liame obrigacional prescindir da manifestação de vontade das partes, também os elementos da relação tributária, no consequente da regra-matriz de incidência, não se alteram pelo talante de quem ocupa os polos ativo e passivo do vínculo jurídico.

No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

Nessa mesma linha de entendimento, prescreve a redação do art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário de acordo como se sucede no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

Ao verificar o desvirtuamento dos elementos constitutivos da obrigação tributária, no critério pessoal ou quantitativo, a fiscalização pode afastar o vínculo pactuado e lançar o crédito tributário correspondente à relação jurídica efetivamente existente com o tomador de serviços.

A recorrente sustenta, ainda, que não há justificativa para se invalidar o Contrato de Representação Comercial firmado com a STJR Representações Comerciais Ltda no período em exame. Reconhece que, após a contratação como Gerente Comercial em 08/2016, o Sr. Salmon teve dupla atividade e relação jurídica com a Posigraf, mas afirma que tais atividades sempre

foram bem delimitadas e que, no desempenho das atribuições de representante comercial, nunca houve a presença de subordinação.

Também nesse ponto, entendo que não assiste razão à interessada. Como demonstrado no Relatório Fiscal, as atividades do Sr. Salmon como Gerente Comercial empregado da Posigraf e como representante comercial pessoa jurídica se confundem no período de 08/2016 a 12/2017, não havendo nos autos elementos de prova capazes de demonstrar o contrário. Os requisitos caracterizadores da relação de emprego foram devidamente identificados pela autoridade lançadora e ratificados pelo Colegiado a quo para o período em litígio, não merecendo reparos o julgamento de primeira instância. Importante destacar os fundamentos contidos nos seguintes trechos do voto condutor, os quais refletem o meu entendimento sobre o tema (e-fls. 685/689):

No caso em questão, a não eventualidade das atividades desenvolvidas pelo sr. Salmon Vianna resta demonstrada pela prestação de serviços ininterrupta ao longo de todo o período fiscalizado e pela essencialidade das atividades desenvolvidas pelo segurado em relação às atividades da empresa tomadora. Os serviços do sr. Salmon mostram-se essenciais ao modelo de negócios da empresa, na medida em que não se justificam por qualquer questão excepcional, mas constituem uma necessidade permanente do tomador dos serviços. O pagamento mensal das notas fiscais corresponde à contraprestação pelos serviços prestados, evidenciando a presença do requisito remuneração. A pessoalidade dos serviços também se encontra demonstrada, uma vez que a pessoa jurídica contratada não possuía empregados e, tal qual afirmado na impugnação, foi o conhecimento detido pelo sr. Salmon acerca do ramo de negócios da autuada que justificou a sua contratação não apenas como representante comercial, mas também como consultor comercial.

[...]

Em 01/08/2016, a situação muda, pois o sr. Salmon foi formalmente contratado nessa data para o exercício da função de gerente comercial. A presença da subordinação, portanto, resta incontroversa. A partir de então, argumenta o impugnante que houve uma duplicidade de relações jurídicas: uma relação jurídica de representação comercial mantida com a pessoa jurídica, e uma relação de emprego, mantida com a pessoa física.

Ora, a inexistência fática da pessoa jurídica (já demonstrada por meio da ausência de despesas, de patrimônio, de pessoal contratado e até mesmo de uma sede) evidencia que, se houvesse, como afirma a impugnante, duas relações jurídicas, ambas teriam sido mantidas entre a pessoa física Salmon Vianna e a autuada. Embora não exista um óbice jurídico expresso quanto à duplicidade de vínculos de um prestador de serviços com o mesmo tomador, a distinção entre a forma de realização de cada uma das atividades por ele desenvolvida se mostra tênue quando ambas se desenrolam dentro de um mesmo departamento da empresa e são complementares entre si. Ambas as atividades são essenciais à empresa

representada (empregadora), não eventuais, pessoais e remuneradas. A distinção se daria apenas pela presença da subordinação na relação de emprego, enquanto a relação de representação comercial seria marcada pela autonomia.

Confira-se a esse respeito o quanto afirmado pelo contribuinte em sua impugnação:

Na POSIGRAF, o Gerente Comercial responsável pelo departamento comercial, cargo exercido pelo Sr. Salmon entre 08/2016 e 01/2018, tem ascendência sobre os representantes, inclusive supervisionando o trabalho de vendas, fazendo visitas a clientes, dentre outras funções administrativas. No caso do Sr. Salmon, a dualidade de atribuições, apesar de quase incompatíveis, mas não ilegais, conforme adiante será demonstrado, somente foi admitida pela confiança que se tinha na sua pessoa.

O próprio impugnante afirma que o ocupante do cargo de gerente comercial possui ascendência sobre os representantes, pois supervisiona o trabalho deles. Além disso, faz visitas a clientes, dentre outras funções administrativas. Percebe-se que há enorme intersecção entre o trabalho do gerente comercial e a atividade do representante comercial, de modo que, sendo ambas as atividades desenvolvidas pela mesma pessoa, não é possível distinguir onde termina uma atividade e onde começa a outra.

Como afirmado pelo impugnante, uma das atividades realizadas pelo gerente comercial é a visita aos clientes da empresa. Ocorre que o representante comercial também desenvolve essa atividade. Aliás, a visita aos clientes integra a essência da atividade de um representante comercial. Ora, nessa situação, admitir a duplicidade de vínculos implicaria assumir que, quando efetuasse a visita a um cliente na condição de representante comercial, o sr. Salmon estaria desenvolvendo uma atividade autônoma, enquanto se essa mesma visita se desse na condição de gerente comercial, a atividade estaria sendo desenvolvida com subordinação. Por óbvio, essa distinção é artificial e não encontra fundamento no mundo dos fatos.

O impugnante afirmou também que uma das funções do gerente comercial é a supervisão do trabalho desenvolvido pelos representantes. Ora, é claro que o sr. Salmon não poderia supervisionar a si mesmo. Sob esse prisma, resta claro inexistir uma duplicidade de vínculos com o tomador dos serviços, mas sim a existência de um único vínculo, cujas atividades compreendem a representação comercial junto a clientes e a gerência comercial.

[...]

Quanto ao período de 08/2016 a 12/2017, o vínculo empregatício é incontroverso nos autos. Não tendo a empresa se desincumbido do ônus probatório quanto à alegação de que houve, no período citado, uma duplicidade de relações jurídicas, deve ser mantido o lançamento, uma vez que a existência da relação de emprego é incontroversa e a coexistência dela com a relação de representação comercial não foi demonstrada.

Relevante acrescentar que, como indicado nas peças da Reclamação Trabalhista nº 0000905-22.2019.5.09.0015 juntadas à Impugnação e ratificado no Recurso Voluntário, em 01/2018 a contribuinte procedeu à rescisão do contrato de trabalho do Sr. Salmon como segurado empregado, tendo em vista que o exercício concomitante das funções de Gerente Comercial e de Representante Comercial poderiam ser conflitantes (e-fls. 411/413, 746). Tal fato, no meu entendimento, reforça a constatação de que as atividades não eram independentes, não sendo possível restringir a presença de subordinação em apenas uma delas, ao contrário do que defende a interessada.

Quanto à alegação da recorrente de que os valores recebidos pelo Sr. Salmon a título de comissão seriam incompatíveis com o conceito de salário por serem muito superiores à remuneração recebida por executivos em altos cargos no país, trata-se, a meu ver, de fator irrelevante para caracterização das verbas pagas como decorrentes da relação de emprego, haja vista a presença de pessoalidade, onerosidade, habitualidade e subordinação como se constatou no presente caso. Foi nesse sentido também a decisão de primeira instância sobre a questão (e-fls. 689/690):

O vínculo de emprego mantido entre a autuada e o sr. Salmon Vianna é incontroverso a partir de 01/08/2016. Como afirmado em tópico anterior desse voto, a empresa não conseguiu comprovar que, ao longo do período iniciado com a sua contratação formal, em 01/08/2016, coexistiram as duas relações jurídicas - a relação de emprego e a de representante comercial. Diante da intersecção entre ambas as atividades e da impossibilidade de se distinguir onde termina a atividade do representante e onde se inicia a do gerente comercial, considerou-se que ambas compunham o plexo de funções exercidas de modo subordinado pelo gerente comercial. Assim, se não há como distinguir as atividades realizadas, o mesmo se dá em relação aos ganhos auferidos, que não podem ser atribuídos isoladamente a uma ou outra atividade, sendo considerados, em seu conjunto, como retribuição pelo trabalho exercido pelo empregado e, portanto, integrantes da base de cálculo da contribuição previdenciária.

O contrato de trabalho submete-se ao princípio da primazia da realidade, segundo o qual os fatos efetivamente verificados prevalecem sobre as regras formalmente contratadas. Tal princípio aplica-se também ao direito tributário, de modo que, uma vez verificado o pagamento de determinados valores ao trabalhador, impõe-se a exigência das contribuições sobre eles incidentes, ainda que tais valores revelem-se superiores àqueles ordinariamente praticados pelo mercado ou pagos a outros funcionários de hierarquia superior.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por: 1) Não conhecer do Recurso de Ofício. 2) Conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria estranha à lide, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

ACÓRDÃO 2301-011.729 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10920.726373/2019-02

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

DOCUMENTO VALIDADO